
プロジェクト 収益認識に関する包括的な会計基準の開発
項目 第 82 回収益認識専門委員会で聞かれた意見

本資料の目的

1. 本資料は、第 82 回収益認識専門委員会（2017 年 5 月 16 日開催）において審議した項目について、聞かれた主な意見をまとめたものである。

重要性に関する事項の検討

（出荷基準）

2. 結論の背景の文案における「通常の期間」の説明である「数日程度」との表現は、かなり短い期間の印象があるため誤解を生じさせる可能性があり、「数日間程度」との表現として、幾分長い期間のニュアンスとすることが考えられるのではないかと。

（契約金額からの金利相当分の区分処理）

3. 代替的な方法における要件を一意的に定めることが困難であるとしても、これまでの議論を結論の背景に記載することで、工事契約が個々の取引の内容に応じた判断を行う対象となることが明確となり、有用であると考えられる。

収益認識の単位及び取引価格の配分に関する事項の検討

（IFRS 第 15 号と現状の契約書ベースの会計処理との相違について）

4. 事務局の提案に独立販売価格に関する要件が含まれているが、個々の契約書の価格が独立販売価格であるか否かを検証することは極めて困難で、非常に膨大な実務作業となり、その検証作業のコストは便益を超えると考えられるため、契約書の金額を原則とした文案とすべきではないか。また、仮に個別財務諸表において契約書と異なる会計処理を行った場合、確定決算主義の法人税における取扱いとの整合性等、実務に混乱が生じる懸念があると考えられる。
5. 取引価格の配分を検討することが必要な業種や取引を特定して、独立販売価格の検証手続を限定することも考えられるのではないかと。
6. 新基準が IFRS 第 15 号による結果と著しく異ならないようにするという観点からは、独立販売価格に関する要件は必要であると考えられ、前回提示された「独立販売価格と著しく異なるとは認められない」との要件をベースに文案を検討し、その要件

に該当する取引例を示すことにより補足することがよいのではないか。

7. 事務局が提案する文案の「顧客との契約の観点で重要であり」との要件については、その意味するところが明確でなく、要件として必要なか否かが不明瞭であるため、表現の見直しが必要ではないか。
8. 事務局が提案する文案の「財又はサービスに直接観察可能な独立販売価格が存在する場合」との要件については、直接観察可能な独立販売価格が存在しない場合の取扱いが不明瞭であるため、表現の見直しが必要ではないか。
9. 事務局が提案する文案の「両者の差異が著しく不合理なものでないこと」との要件については、実務上の対応が困難となると考えられるため、その他の定性的な要件を検討することがよいのではないか。

(IFRS 第 15 号と工事契約会計基準における収益認識の単位との相違について)

10. 事務局の提案する文案では、代替的な方法が設けられた意図を理解することが困難であり、実務において意図通りに適用されることとするために、結論の背景等に、代替的な方法が設けられた意図を説明する必要があると考えられる。
11. 事務局の提案する文案では、代替的な方法に関連する原則的な定めには言及されていないが、文案において原則的な定めには言及することで、代替的な方法の意図がわかりやすくなるのではないか。
12. 事務局の提案する文案では、契約結合後において単一の履行義務として取り扱うことが明示されていないため、意図した処理にならない可能性があるのではないか。

開示（注記事項）の検討

(注記事項の定め)

13. 履行義務を充足する通常の時点に注記するにあたっては、履行義務自体の説明も注記する必要があると考えられる。
14. 履行義務を充足する通常の時点に注記するにあたっては、収益を認識するために使用した方法（IFRS 第 15 号第 124 項 (a)）や、変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価（IFRS 第 15 号第 126 項 (b)）等も収益の認識時点に影響を与える可能性があるため、会計方針の中でも重要な情報として、結論の背景等に示すことが考えられるのではないか。
15. 履行義務を充足する通常の時点の例のうち、「出荷時」は原則的な支配の移転の時

点ではない可能性があるため、記載する必要はないのではないか。

16. 別途検討している出荷基準に関する代替的な取扱いを考慮すると、履行義務の充足時点と収益の認識時点が異なる場合もありえるため、注記事項の定め表現を見直す必要があるのではないか。
17. 履行義務を充足する通常の時点は重要な情報であるが、早期適用時に詳細な記載を求めると強制適用時における注記と異なる可能性があり、また早期適用時に収益の分解に関する開示を求めないことを前提とすると、定性的な説明のみでは、有用な情報とはならないのではないか。
18. 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」で求められている「決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法」の注記との関係を整理する必要があるのではないか。
19. 履行義務を充足する通常の時点の注記を要求することにより、企業が履行義務の性質に基づき首尾一貫した収益の認識時点を検討することが促進されるのではないか。

(契約資産と債権の区分表示)

20. 事務局の提案する文案では、強制適用時には契約資産と債権の区分表示が求められることとなると解釈される可能性があるため、表現や記載場所を見直す必要があるのではないか。

契約コストに関する会計基準の範囲の検討

21. IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業に対して、契約コストに関する実務的な便宜を与えることはよいと考えられるが、その場合、当該企業の日本基準に基づく個別財務諸表に IFRS 又は米国会計基準に基づく資産が計上されることの根拠についての説明が明確ではないのではないか。
22. 個別財務諸表に資産計上される契約コストについて IFRS を参照する状況が続かないよう、強制適用時までには契約コストに関する定め取扱いを検討することを、結論の背景に示すことが考えられるのではないか。
23. 契約コストの検討を今後行うことを確約することは困難であると考えられ、また契約コストを検討する場合には、その議論に相当の時間を要すると考えられるため、事務局の提案する文案に賛成する。

24. IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業の子会社が、その財務諸表に IFRS 第 15 号における契約コストの定めに従った会計処理を行うことが可能か否かについて明確ではないのではないか。
25. 事務局の提案する文案については、結論の背景ではなく、基準本文の経過措置に記載することも考えられるのではないか。

原価回収基準の検討

26. 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない契約の初期段階において、原価回収基準を適用しないことができるという定めを置くことは、新基準の実務における円滑な適用に資すると考えられるため、事務局の提案に賛成する。
27. 事務局の提案する文案について、契約の初期段階における代替的な取扱いであることを明確にするために、表現を見直すことが必要ではないか。

一定の期間にわたり充足される履行義務に関する課題の検討

28. 海運業における論点は、貨物単位を航海単位にすることと、収益の認識期間として空船廻航期間を含めることの 2 つがあると考えられる。前者については IFRS 第 15 号においてもポートフォリオ・アプローチの適用として考えられるが、後者については IFRS 第 15 号においても議論になっているため、慎重に検討を行う必要があると考えられる。
29. 海運業における契約の認識単位に関する代替的な方法については、工事契約における契約の認識単位に関する代替的な方法と合わせて定めを設けることも考えられるのではないか。
30. 工事契約については「工期がごく短いもの」について代替的な方法が検討されているが、海運業における短期間の航海について、代替的な方法を検討することも考えられるのではないか。

適用時期の検討

31. 案 C (2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から強制適用するが、当該事業年度の期首に新基準を適用することが実務上困難な場合には、当該基準を適用していない旨及び理由を注記することを条件に、2021 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から

適用することができる。)では、強制適用後の1年間に新基準を適用している企業と適用していない企業が混在することとなり、財務諸表利用者に混乱が生じる可能性があると考えられる。

32. 案Cは、混乱が生じる可能性があることに加え、重要な財務情報である収益金額が多様なものとなることは望ましくないと考えられる。
33. 企業によっては、適用初年度より前の年度において新基準を適用した場合の影響を経営上把握したいとのニーズがありえると考えられ、その準備期間を考慮し、また新基準は早期適用が認められることを勘案すると、案B(2021年4月1日以後開始する事業年度から強制適用する。)がよいのではないかと考えられる。
34. 新基準の早期適用開始時点より後に強制適用時における開示の定めについて検討することを前提とすると、当該検討後に企業においてシステム対応等の準備期間が必要となるため、案Bがよいのではないかと考えられる。
35. 新基準の適用準備期間は最低でも3年間は必要と考えられるため、案Bがよいのではないかと考えられる。また、個別財務諸表にも新基準が適用されるため、適用準備に時間がかかる可能性のある企業も多いと考えられ、新基準の強制適用時期について、連結を先行することも考えられるのではないかと考えられる。
36. 現行の日本基準における収益認識の実務が国際的な観点から大きな問題があるとは考えられず、また他の会計基準よりも十分な準備期間が必要であることを考慮し、案Bがよいのではないかと考えられる。
37. 新基準の早期適用が認められることを考えると、国際的な比較可能性の確保より実務において十分な準備期間を設けるという観点を重視すべきではないかと考えられる。
38. 強制適用時期については、公開草案に対して財務諸表作成者から寄せられる意見を踏まえて、最終的に決定することになると考えられる。

経過措置の検討

39. 経過措置の方法として、事務局の提案するIFRS第15号に基づく第1法とTopic 606に基づく第2法の差異が明確ではないため、実務における適用に混乱が生じる可能性があるのではないかと考えられる。
40. 経過措置の文案における「完了した契約」について、どのような取引が該当するのか又は該当しないのかについて明確に示すことがよいと考えられる。

41. 新基準は IFRS 第 15 号をベースとしているため、経過措置についても IFRS 第 15 号の定めを原則的な取扱いとし、Topic 606 の定めも認めるとする構成とすることが考えられる。
42. 事務局の提案する文案では、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業が新基準に移行する負荷を軽減する経過措置となっているが、日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業にも理解しやすい内容となるように見直すことが考えられる。
43. 事務局の提案では、日本基準を適用している企業にとっては、わかりづらいものとなっており、日本基準を採用している企業に対して、理解しやすい経過措置を定めたいと、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表で任意適用している企業に対しては、IFRS 又は米国会計基準における経過措置に従うことを妨げないとの簡略な記載とすることがよいのではないか。
44. 公開草案において、早期適用時には IFRS 第 15 号の定めを原則とする案を提示し、日本基準としての経過措置を定めることの可否について問うことも考えられるのではないか。

会計基準の文案の検討

45. 会計基準の見出しに番号を付すことについては、明確に階層化され理解しやすくなるため、事務局の提案に賛成する。
46. 固定資産の売却取引が新基準の適用範囲に含まれるか否かをより明確にすることがよいのではないか。
47. これまでの審議において「顧客との契約」に固定資産の売却取引が該当しないと整理されたことを考えると、新基準の本文には、固定資産の売却取引が範囲に含まれないことを明示する必要はないと考えられる。
48. 販売用不動産は IFRS 第 15 号において適用範囲外とされていないため、新基準の適用範囲から販売用不動産を除外することについては慎重に検討することが考えられる。
49. 販売用不動産を新基準の適用範囲から除外する場合は、新基準に含めることとしている IFRS 第 15 号における設例 17 についても見直す必要があると考えられる。
50. 販売用不動産を新基準の適用範囲から除外する場合には、その理由である継続的関与に関する事務局の懸念をより明確に記載することがよいのではないか。

51. 「収益の認識基準」における「会計単位」としてポートフォリオ・アプローチの定めが記載されているが、当該定めは5ステップ全体ではなく、例えば、測定にのみ適用される場合もあるため、誤解を避けるため記載場所を見直すことも考えられるのではないか。

適用指針の文案の検討

52. 買戻契約を金融取引として扱う場合に顧客から受け取る対価の勘定科目について、適用指針の本文と設例の記載が整合しないため、見直すのがよいのではないか。
53. 代替的な方法を定めることの可否を検討した経緯については、結論の背景に丁寧に記載することがよいと考えられる。

その他

54. 企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」の設例2は、工事損失引当金の考え方及び計算方法が明瞭に記載されているため、新基準における設例として引き継ぐこととしてはどうか。
55. 新基準は会社法監査対象企業も含め多くの企業に適用されることになるため、早期に公開草案を公表するのがよいと考えられる。
56. 公開草案と合わせて公表する「コメントの募集及び本公開草案の概要」において、新基準と現行の日本基準との差異及び新基準とIFRS第15号との差異を整理し、関係者の理解を促進することが考えられる。

以上